



**Processo nº** 10880.979093/2012-34  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1301-006.466 – 1<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de julho de 2023  
**Recorrente** CONSTRUÇÕES E COMÉRCIO CAMARGO CORRÊA S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)**  
Ano-calendário: 1998

PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO POSTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

Recolhido o crédito tributário constituído por meio de Auto de Infração, sem a instauração do contencioso administrativo por meio de apresentação de impugnação, é ilegal a tentativa de recuperação desse montante por meio de pedido de restituição, em função da mudança de entendimento do sujeito passivo acerca da correção da cobrança. Tentativa de revisão da legalidade da autuação fora das hipóteses do art. 145 do Código Tributário Nacional. Violação ao procedimento previsto no Decreto nº 70.235/72. Ausência de liquidez e certeza do crédito pretendido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, que lhe dava provimento, tendo manifestado a intenção de apresentar Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado(a)), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 130/144) interposto em face de acórdão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (DRJ/SPO) que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade protocolada, mantendo o Despacho Decisório.

Referido Despacho Decisório indeferiu pedido de restituição formulado pela Recorrente para recuperar suposto indébito de CSLL, processado no PER/DCOMP nº 17192.90951.041010.1.2.04-6787. Segundo o despacho, a partir das características do DARF, “foram localizados um ou mais pagamentos”, não restando crédito disponível. Veja-se (fls. 6):

### **3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL**

Valor do crédito pleiteado no PER/DCOMP: 3.799.767,11

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP

PERÍODO DE APURAÇÃO	CÓDIGO DE RECEITA	VALOR TOTAL DO DARF	DATA DE ARRECADAÇÃO
07/07/1980	2973	3.799.767,11	28/04/2006

UTILIZAÇÃO DOS PAGAMENTOS ENCONTRADOS PARA O DARF DISCRIMINADO NO PER/DCOMP

NÚMERO DO PAGAMENTO	VALOR ORIGINAL TOTAL	PROCESSO(PR)/ PERDCOMP(PD)/ DÉBITO(DB)	VALOR ORIGINAL UTILIZADO
2556343991	3.799.767,11	Pr: 19515.000791/2006-08	3.799.767,11
VALOR TOTAL			3.799.767,11

Dante da inexistência do crédito, INDEFIRO o Pedido de Restituição.  
 Enquadramento legal: Art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN).

Em face do referido Despacho Decisório, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 11/19), que foi indeferida pela DRJ/SPO, pelos seguintes fundamentos:

Voto

22. A Manifestação de Inconformidade é tempestiva (e-fls. 8 e 11), pelo que dela conheço.

23. Quanto ao mérito da questão, infere-se que a Manifestante concordou com a constituição do crédito tributário, levada a efeito nos autos do processo administrativo fiscal nº 19515.000791/2006-08, tanto assim que não interpôs Impugnação quanto ao lançamento e efetivou o pagamento. Agindo assim, extinguiu tal crédito.

24. Não tendo sido instaurada a fase litigiosa no âmbito do processo administrativo fiscal nº 19515.000791/2006-08, nos termos do art. 14 do Dec. nº 70.235, de 1972, com a consequente extinção do crédito tributário pelo pagamento, nos termos do art. 156, inc. I, do Código Tributário Nacional, houve concordância do Contribuinte em que o pagamento era devido, anuindo, indubitavelmente, ao lançamento. Não há como se reabrir, neste momento, em âmbito administrativo, tal discussão.

25. Sendo devido o pagamento, indefiro o pleito da Manifestante, não reconhecendo o direito creditório solicitado.

Inconformada, a Recorrente interpôs este Recurso Voluntário, sustentando, em síntese, que:

- (i) A Recorrente teve lavrado contra si Auto de Infração, por meio do qual lhe foi exigido crédito tributário devido em função da não realização de baixa parcial no saldo de base negativa de quando da cisão parcial (Processo

Administrativo nº 19515.000791/2006-08). A exigência foi integralmente quitada pela Recorrente naquela oportunidade;

- (ii) Contudo, posteriormente, a Recorrente entendeu que possuía direito à manutenção da referida base negativa, tendo em vista a ausência de previsão legal determinando a baixa proporcional, como ocorre com o IRPJ. Em função disso, protocolou pedido de restituição do valor pago;
- (iii) Referido pedido seria legítimo, pois não representaria “reabertura” de discussão administrativa, vez que o Auto de Infração lavrado não foi objeto de impugnação administrativo;
- (iv) O pagamento não teria o condão de “criar obrigação tributária”, que deve ser decorrente de lei. Assim, uma vez que a exigência seria ilegal – por inexistir regra prescrevendo a baixa parcial da base negativa de CSLL –, permanece o direito à restituição do montante indevidamente pago.

Por fim, requereu (i) a anulação do acórdão, para que a DRJ/SPO se manifeste sobre o mérito da controvérsia ou (ii) subsidiariamente, seja determinada a restituição do montante requerido por meio do PER/DCOMP nº 17192.90951.041010.1.2.04-6787.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Eduardo Monteiro Cardoso, Relator.

A Recorrente foi intimada do acórdão da DRJ/SPO em 06/08/2018, tendo interposto seu Recurso Voluntário em 05/09/2018, por procurador habilitado. Assim, presentes os pressupostos formais, conheço o recurso.

Como exposto, a própria Recorrente reconhece que o valor objeto de restituição se refere ao utilizado para quitar o débito constituído pelo Auto de Infração lavrado no Processo Administrativo nº 19515.000791/2006-08. Ou seja, trata-se de crédito tributário pago ao invés de discutido por meio de contencioso administrativo, cuja devolução foi posteriormente requerida nestes autos em função de uma mudança de entendimento do contribuinte a respeito da legalidade da exigência.

Entendo que, de fato, admitir referido procedimento equivaleria a subverter a estrutura do Processo Administrativo prescrita pelo Decreto nº 70.235/72. Isso porque, se o objetivo do contribuinte era discutir o mérito do valor exigido, deveria ter impugnado o Auto de Infração lavrado, instaurando a fase litigiosa do procedimento (art. 14 do Decreto nº 70.235/72).

Com efeito, o art. 145 do CTN prescreve que o lançamento só pode ser alterado, após a notificação do sujeito passivo, nas seguintes hipóteses: (i) impugnação do sujeito passivo, (ii) recurso de ofício e (iii) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nas hipóteses do art.

149 do CTN. Assim, não havendo impugnação e não sendo o caso de revisão de ofício, o procedimento de lançamento a que se refere o art. 142 do CTN está concluído, não havendo que se falar mais em revisão administrativa.

Por isso, admitir o pedido de restituição após o pagamento do crédito exigido por auto de infração equivaleria a aceitar um juízo de legalidade de lançamento cujo procedimento próprio já está encerrado, sem qualquer fundamentação normativa para tanto.

Inclusive, o sistema de contencioso administrativo assegura ao contribuinte que o crédito tributário permaneça com a exigibilidade suspensa ao longo de todo o litígio (art. 151, III, do CTN), não havendo qualquer penalidade ao contribuinte que opta por discutir a exigência ao invés de recolher o tributo imediatamente. Portanto, não haveria qualquer situação que tornasse impreterível o pagamento ao invés da instauração do contencioso administrativo.

Ao recolher o tributo ao invés de protocolar impugnação, o contribuinte optou por não questionar a exigência fiscal, recolhendo o valor. Se assim procedeu, não pode discutir o mesmo crédito tributário mediante pedido de restituição. Nesse sentido é a jurisprudência do CARF:

**PER. RESTITUIÇÃO DE PAGAMENTO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO DE OFÍCIO E NÃO IMPUGNADO. IMPOSSIBILIDADE.** Na espécie, o contribuinte pretende que a autoridade julgadora torne insubstancial o auto de infração lavrado no âmbito de outro processo administrativo. Somente assim, configurar-se-ia o pagamento indevido de IRRF alegado na peça recursal. Naquele processo, o auto de infração não foi impugnado, mas parcelado e quitado em 24 prestações. Entretanto, é impossível reabrir neste feito a discussão de matéria alcançada por decisão irreformável na esfera administrativa em outro processo administrativo fiscal. (Acórdão nº 1401-005.079, Rel. Cons. Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Sessão de 09/12/2020)

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO MEDIANTE AUTO DE INFRAÇÃO.** Não cabe pedido de restituição de crédito tributário lançado mediante auto de infração, tendo por fundamento a alegação de improcedência total ou parcial do lançamento. Recurso negado. (Acórdão nº 2201-00.637, Rel. Cons. Pedro Paulo Pereira Barbosa, Sessão de 16/04/2010)

Além de subverter a dinâmica do contencioso administrativo, é fato que o crédito pretendido nesta situação não se reveste da liquidez e certeza necessários a pedidos dessa natureza. Isso porque se questiona lançamento cujo procedimento administrativo já se encerrou.

Portanto, mesmo que a Recorrente não tenha protocolado impugnação no Processo Administrativo nº 19515.000791/2006-08, entendo que este pedido de restituição busca, efetivamente, reabrir uma discussão fora do procedimento próprio prescrito pela lei. O fato de a obrigação tributária decorrer de lei não autoriza ao contribuinte que se valha de qualquer procedimento para o seu questionamento, sendo imprescindível a observância ao rito específico do Processo Administrativo Tributário.

Por fim, vale destacar que, na Solução de Consulta Interna nº 12/2017, há menção à possibilidade de pedido de restituição após pagamento decorrente de lançamento de ofício, nas hipóteses de “erro de fato na determinação dos débitos”. Neste caso, porém, o contribuinte pretende a desconstituição do lançamento de ofício pela via oblíqua do pedido de restituição, com base em modificação do seu entendimento jurídico, e não em eventual erro de fato da autoridade administrativa.

Com base nesse entendimento, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Eduardo Monteiro Cardoso

## Declaração de Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza

Manifestei intenção de apresentar declaração de voto, com o fim de registrar minhas razões de não ter acompanhado o Relator, quando proferiu seu voto.

No entender do Relator, acompanhado, neste ponto, pela maioria deste colegiado, a Recorrente estaria a subverter a estrutura do Processo Administrativo, reabrindo, em momento inadequado, uma discussão na seara administrativa, de um débito constituído via lançamento.

Dentro dessa ótica, *se o objetivo do contribuinte era discutir o mérito do valor exigido, deveria ter impugnado o Auto de Infração lavrado*, e como não o fez, incabível o pedido de restituição. Assim, de acordo com este entendimento, haveria aí uma preclusão administrativa, de um pedido de restituição referente a um pagamento considerado indevido pelo contribuinte, pelo fato deste débito ter sido constituído via lançamento de ofício e ter sido pago após a lavratura do auto.

Com todo respeito a este entendimento, dele não compactuo.

São fatos incontrovertíveis: que o débito em evidência foi pago via DARF, à vista, no valor exigido, e antes de escoar o prazo de 30 dias de impugnação.

Logo, só com base nestes fatos, é de se concluir inexistir decisão administrativa a respeito, o que cai por terra, penso eu, o argumento de que o reconhecimento do pedido equivaleria a uma *reabertura de discussão administrativa*. De fato, alegar que tal pedido de restituição seria incabível, sob o entendimento de que estaria reabrindo um prazo de uma discussão administrativa que sequer existiu, não me parece um argumento sólido para abrigar o indeferimento do pleito do contribuinte.

Do mesmo modo, também entendo inexistir, *in casu*, subversão do processo administrativo fiscal, até por que o pagamento do valor exigido ocorreu antes de findar o prazo de 30 dias de impugnação, sendo quitado, no valor exigido e à vista!

Ora, considerando que o crédito tributário pode ser constituído tanto por meio de iniciativa do próprio contribuinte (auto-lançamento), quanto por meio de lançamento efetuado pelas autoridades fiscais, a forma do lançamento do crédito tributário em nada está relacionado ao caráter indevido do pagamento.

Nos termos do art. 165 Do CTN, o contribuinte possui o direito subjetivo, *independente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento.* Não há entrave se o crédito foi constituído pelo contribuinte ou pelas autoridades fiscais. Não importa a modalidade do seu pagamento, ou por outras palavras, não importa que o contribuinte tenha realizado o *pagamento* após o envio de uma obrigação acessória (DCTF, por exemplo), ou ter efetuado tal *pagamento* após a lavratura de auto de infração. O que importa mesmo é ter realizado o pagamento, no seu montante integral, para nascer seu lídimo direito ao indébito (no seu montante integral!), e o que me parece, no caso em tela, é incontrovertido a existência do referido pagamento.

A **existência de pagamento** é requisito prévio, e depois discute-se se ele é indevido ou não!

Diga-se mais, o fato do contribuinte não impugnar o auto de infração e efetuar o recolhimento do montante de tributo exigido, não significa que ele teria anuído com o lançamento, a ponto de lhe retirar o direito de apresentar o pedido de restituição perante à Administração. Ou seja, o pagamento efetuado não deve corresponder a uma forma de “confissão irretratável”, com o condão de afastar definitivamente o direito do contribuinte ao indébito, dentro da seara administrativa, obrigando-o a ir ao judiciário.

Logo, não deve prevalecer o entendimento consignado no acordão recorrido, no sentido de haver no caso uma espécie de “*confissão de dívida*”, que ela ocorreu no exato momento do pagamento do débito de CSLL objeto de lançamento.

Isso porque, inexiste a possibilidade da confissão suprir a atividade legislativa, de modo a autorizar a exigência de tributo sobre fato atípico que, nos termos da legislação vigente, não desencadeia, em tese, qualquer obrigação tributária<sup>1</sup>.

Assim, não há que se permitir a cobrança de tributos criados por meio de confissão, na medida em que, em observância ao *princípio da estrita legalidade tributária*, a exigibilidade de tributo advém exclusivamente da lei, e não de contrato entre as partes. Não havendo perfeita subsunção do fato à norma, não há que se falar em dívida tributária.

No julgamento do Recurso Especial nº 1.133.027/SP, submetido à sistemática de recurso repetitivo, ao se discutir a abrangência e efeitos da confissão de dívida realizada no âmbito administrativo de parcelamentos, chegou-se à conclusão de que a obrigação tributária somente pode nascer de lei, nunca de declaração de vontade do sujeito passivo. Pela clareza de entendimento, e aplicabilidade ao presente caso, entendo oportuno transcrever trecho do voto vencedor proferido pelo Min. Mauro Campbell Marques, quando do julgamento:

“Sendo assim, já que a razão de ser da confissão foi a própria existência dos autos de infração lavrados com nulidade, isto é, não houvesse aos autos de infração a confissão inexistiria, entendo que o vício contido nos autos de infração (erro de fato) foi

---

<sup>1</sup> Em tese, por que ainda há necessidade de discutir o mérito do pagamento indevido.

*transportado para a confissão de débitos feita por ocasião do pedido de parcelamento. Esse vício, data vénia, aos que pensam de modo diverso, é defeito causador da nulidade do ato jurídico.*

*Nem se diga que a posterior confissão por parte do contribuinte teria convalidado os autos de infração lavrados ou constituído novamente o crédito tributário sem vício algum. Efetivamente, a confissão de dívida para fins de parcelamento não tem efeitos absolutos, não podendo reavivar crédito tributário já extinto ou fazer nascer crédito tributário de forma discrepante de seu fato gerador, a ver*

(...)

*A melhor doutrina não destoa do posicionamento que ora adoto, admitindo que o erro de fato é vício apto a ensejar a invalidade da confissão, porque não pode criar obrigação tributária para além do fato gerador efetivamente ocorrido. Cito, por exemplo, os dizeres de Hugo de Brito Machado (In, “Confissão Irretratável de Dívida Tributários nos Pedidos de Parcelamento”, RDDT n. 145, out/07, p. 47):*

*“[...] a confissão pertine ao fato, enquanto situado no mundo dos fatos, sem qualquer preocupação, daquele que faz a confissão, com o significado jurídico do fato confessado, vale dizer, com o efeito da incidência da regra jurídica. Daí por que a confissão pode ser revogada se houve erro de fato, isto é erro quanto ao fato confessado, mas não pode ter havido erro de direito [...]”*

*“podem ser extraídas as seguintes conclusões: a) se o fato confessado não corresponde à hipótese de incidência tributária, e, portanto, mesmo efetivamente existente, não é capaz de gerar obrigação tributária, a confissão é absolutamente irrelevante; (...) Em consequência, a confissão que a lei geralmente exige do contribuinte como condição para que ele seja concedido o parcelamento tem valor bastante relativo. Não pode de nenhum modo ser tida como irretratável, no sentido de obrigar o contribuinte a pagar o tributo, ainda que indevido, apenas por que confessou. A confissão, mesmo solene e irretratável, não cria a obrigação tributária”.*

No presente caso, a Recorrente considera que o pagamento efetuado e à vista é indevido, por entender que à época de sua cisão parcial (ocorrida no ano de 1998) não havia lei que determinasse a baixa da base negativa de CSLL de forma proporcional ao patrimônio cindido, e sobre essa matéria, não há sequer decisão administrativa, seja naquele processo administrativo relacionado ao auto de infração (19515.000791/2006-08), seja neste.

Nestes termos, voto por dar provimento ao recurso, com retorno à Unidade de Origem, para considerar o pagamento efetuado pela recorrente como *indevido*, nos termos da legislação de regência, e partir daí, analisar o mérito do pedido de restituição apresentado. Ao final, deverá ser proferido despacho decisório complementar, retomando-se, a partir daí, o rito processual de praxe, inclusive quanto à apresentação de nova manifestação de inconformidade em caso de indeferimento do pleito.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza